

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.884/15/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000245681-11  
Impugnação: 40.010137505-51  
Impugnante: FCA Fiat Chrysler Automóveis Brasil Ltda.  
IE: 067123354.07-84  
Proc. S. Passivo: Rodolfo de Lima Gropen/Outro(s)  
Origem: DF/Betim

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - OPERAÇÃO SUBSEQUENTE NÃO TRIBUTADA – ZONA FRANCA DE MANAUS.** Imputação fiscal de aproveitamento indevido de crédito de ICMS originado de aquisição de mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus ao abrigo da isenção nos termos do item 50 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75. Entretanto, como as operações para Zona Franca de Manaus, são equiparadas à exportação, os créditos devem ser mantidos. Exigências fiscais canceladas.

**DIFERIMENTO – DESCARACTERIZAÇÃO – ENCERRAMENTO – ISENÇÃO – OPERAÇÃO SUBSEQUENTE – ZONA FRANCA DE MANAUS.** Imputação fiscal de encerramento do diferimento do ICMS, conforme disposto no art. 15, inciso I do RICMS/02, em decorrência da remessa das mercadorias, em operação subsequente, para a Zona Franca de Manaus, ao abrigo da isenção. Exigências de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Entretanto, como as operações para Zona Franca de Manaus, são equiparadas à exportação, não resta comprovada quaisquer das hipóteses de encerramento do diferimento. Canceladas as exigências de ICMS e da multa de revalidação.

**Lançamento improcedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS, no período de 01/01/09 a 31/12/09, em decorrência das seguintes irregularidades:

1) aproveitamento indevido de créditos relacionados a operações subsequentes amparadas pela isenção prevista no item 50 do Anexo I do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, todos da Lei nº 6.763/75.

2) falta de recolhimento do imposto diferido, em razão da ocorrência de operações subsequentes amparadas pela isenção prevista no item 50 do Anexo I do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75;

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 56/76, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 142/168.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 180/193, opina pela procedência parcial do lançamento.

### **DECISÃO**

A autuação versa sobre a constatação, no período de janeiro a dezembro de 2009, de apropriação indevida de créditos de ICMS provenientes da aquisição de mercadorias (peças e acessórios automotivos) que posteriormente foram comercializadas ao abrigo de isenção, com destino à Zona Franca de Manaus (ZFM).

O Decreto nº 288/67, que regula a Zona Franca de Manaus, equipara o envio de mercadorias a Zona Franca de Manaus, com exportação brasileira para o estrangeiro, inteligência do art. 4º:

Art. 4º A exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro, será para todos os efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro.

Segundo o disposto no Decreto supracitado, resta patente que o Legislador determinou um procedimento especial para a remessa de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, equiparando-a a uma exportação brasileira para o estrangeiro.

Esse posicionamento já foi adotado no Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, no voto vencido proferido no Acórdão nº 21.517/14/1ª da lavra do Ilustre Conselheiro Carlos Alberto Moreira Alves.

Ainda, o Tribunal de Justiça de Minas Gerais, também já enfrentou o tema e proferiu a seguinte decisão:

REMESSA OFICIAL E APELAÇÃO CÍVEL VOLUNTÁRIA. AÇÃO DECLARATÓRIA. INTERESSE DE AGIR PRESENTE. ICMS SOBRE FRETES CONTRATADOS. TRANSPORTE DE MERCADORIAS DESTINADAS À EXPORTAÇÃO E À ZONA FRANCA DE MANAUS. LEI COMPLEMENTAR Nº 87, DE 1996, ATO COMPLEMENTAR Nº 35, DE 1967, **DECRETO-LEI Nº 288, DE 1969** E DECRETO ESTADUAL Nº 43.080, DE 2002. **NÃO INCIDÊNCIA**. SENTENÇA CONFIRMADA.

1. O INTERESSE DE AGIR POR MEIO DE AÇÃO DECLARATÓRIA CONSISTE NA CONCRETA NECESSIDADE DE ELIMINAR OU RESOLVER A INCERTEZA DO DIREITO OU DA RELAÇÃO JURÍDICA.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PRESENTE A NECESSIDADE RESTA CARACTERIZADO O INTERESSE DE AGIR.

2. A LEI COMPLEMENTAR Nº 87, DE 1996, ESTABELECE NORMAS GERAIS SOBRE O ICMS APLICÁVEIS A TODOS OS ESTADOS E AO DISTRITO FEDERAL E, EM SEU ART. 3º, II CONCEDE ISENÇÃO DO ICMS SOBRE OPERAÇÃO COM MERCADORIAS DESTINADAS À EXPORTAÇÃO.

**3. POR FORÇA DAS DISPOSIÇÕES CONTIDAS NO ART. 7º, § 2º, II, DO ATO COMPLEMENTAR Nº 35, DE 1967, E NO ART. 4º DO DECRETO-LEI Nº 288, DE 1969, AS MERCADORIAS REMETIDAS PARA A ZONA FRANCA DE MANAUS SE EQUIVALEM A EXPORTAÇÃO PARA O EXTERIOR.**

4. O ITEM 126, DO ANEXO I, DO REGULAMENTO DO ICMS, APROVADO PELO DECRETO ESTADUAL Nº 43.080, DE 2002, PREVÊ A NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS PARA OS SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE MERCADORIAS DESTINADAS AO EXTERIOR E À ZONA FRANCA DE MANAUS.

5. REMESSA OFICIAL E APELAÇÃO CÍVEL VOLUNTÁRIA CONHECIDAS.

7. SENTENÇA QUE ACOLHEU A PRETENSÃO INICIAL CONFIRMADA EM REEXAME, PREJUDICADO O RECURSO VOLUNTÁRIO E REJEITADA UMA PRELIMINAR. (AP CÍVEL/REEX NECESSÁRIO 1.0024.08.247653-2/003. DATA DA PUBLICAÇÃO DA SÚMULA **19/11/2012**)

Também o Superior Tribunal de Justiça, em reiteradas decisões vem aplicando o disposto no Decreto nº 288/67, manifestando no sentido de que a remessa de mercadorias de origem nacional para a Zona Franca de Manaus equivale a uma exportação para o estrangeiro:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ADICIONAL AO FRETE PARA RENOVAÇÃO DA MARINHA MERCANTE - AFRMM. LEGITIMIDADE ATIVA. SAÍDA DE MERCADORIAS DOS PORTOS NACIONAIS PARA ZONA FRANCA DE MANAUS. ISENÇÃO.

**1. A REMESSA DE MERCADORIAS DE ORIGEM NACIONAL PARA A ZONA FRANCA DE MANAUS EQUIVALE A UMA EXPORTAÇÃO PARA O ESTRANGEIRO,** NÃO SE JUSTIFICANDO A EXIGÊNCIA DE COBRANÇA DO ADICIONAL AO FRETE PARA RENOVAÇÃO DA MARINHA MERCANTE - AFRMM, EM FACE DO PREVISTO NO ART. 4º, DO DECRETO-LEI Nº 288/67 E ART. 54 DA LEI Nº 5.025/66, COLIGADA AO DECRETO-LEI Nº 1.142/70.

2. O ARTIGO 4º, DO DECRETO-LEI Nº 288, DE 28 DE FEVEREIRO DE 1967, DETERMINA QUE "A EXPORTAÇÃO DE MERCADORIAS DE ORIGEM NACIONAL PARA CONSUMO OU INDUSTRIALIZAÇÃO NA ZONA FRANCA DE MANAUS, OU REEXPORTAÇÃO PARA O ESTRANGEIRO, SERÁ PARA TODOS OS EFEITOS FISCAIS, CONSTANTES DA LEGISLAÇÃO EM VIGOR, EQUIVALENTE A UMA EXPORTAÇÃO BRASILEIRA PARA O ESTRANGEIRO".

3. POR SEU TURNO, A LEI N º 5.025, DE 10 DE JUNHO DE 1966, ASSIM DETERMINOU NO ARTIGO 54: "ART.54 - COM EXCEÇÃO DO IMPOSTO DE EXPORTAÇÃO, REGULADO POR LEI ESPECIAL, FICAM EXTINTOS TODOS OS IMPOSTOS, TAXAS, QUOTAS, EMOLUMENTOS E CONTRIBUIÇÕES QUE INCIDEM ESPECIFICAMENTE SOBRE QUALQUER MERCADORIA DESTINADA À EXPORTAÇÃO DESPACHADA EM QUALQUER DIA, HORA E VIA. § 1º - AS ISENÇÕES PREVISTAS NESTE ARTIGO ABRANGEM, TAMBÉM, NA EXPORTAÇÃO: A) OS REGISTROS, CONTRATOS, GUIAS, CERTIFICADOS, LICENÇAS, DECLARAÇÕES E OUTROS PAPÉIS; B) AS CONTRIBUIÇÕES E TAXAS ESPECÍFICAS DE CARÁTER ADICIONAL, SOBRE OPERAÇÕES PORTUÁRIAS, FRETES E TRANSPORTES; (...)"

4. O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL CONSOLIDOU A JURISPRUDÊNCIA NO SENTIDO DE QUE "O AFRMM ERA, EM FACE DO DISPOSTO NO INCISO I DO §2º, DO ARTIGO 21 DA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 01/69, UMA NOVA ESPÉCIE DO GÊNERO TRIBUTO (CONTRIBUIÇÃO PARAFISCAL ESPECÍFICA, DESTINADA A INCREMENTAR O DESENVOLVIMENTO DA INICIATIVA PRIVADA). SENDO TRIBUTO, E ESTANDO A REMESSA DE MERCADORIAS PARA A ZONA FRANCA DE MANAUS EQUIPARADA, PARA TODOS OS EFEITOS FISCAIS, À EXPORTAÇÃO (QUE NÃO ESTÁ SUJEITA AO AFRMM, MAS, APENAS, AO IMPOSTO DE EXPORTAÇÃO), O REFERIDO ADICIONAL NÃO INCIDE SOBRE ESSA REMESSA, NOS TERMOS DO ARTIGO 4º, DO DECRETO-LEI 288/67, COMBINADO COM O ARTIGO 54 DA LEI 5025/64 E COM O ARTIGO 3º, § 5º, LÉTRA "D" DO DECRETO-LEI 1.142/70" - EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA NO RE Nº 89413-RJ, JULGADO EM 09.05.1979, RELATOR MINISTRO MOREIRA ALVES.

5. PRECEDENTES DO STF: RE 94553, RELATOR(A): MIN. NÉRI DA SILVEIRA, PRIMEIRA TURMA, JULGADO EM 13/04/1982, DJ 02-12-1983 PP-19038 EMENT VOL-01319-03 PP-00627 RTJ VOL-00108-03 PP-01141; RE 91584, RELATOR(A): MIN. MOREIRA ALVES, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 02/10/1979, DJ 07-12-1979 PP-09212 EMENT VOL-01156-03 PP-00917; RE 91481, RELATOR(A): MIN. CORDEIRO GUERRA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 21/09/1979, DJ 15-10-1979 PP-07659 EMENT VOL-01148-03 PP-01135; RE 87206 EMBARGOS, RELATOR(A): MIN. CORDEIRO GUERRA, TRIBUNAL PLENO, JULGADO EM 29/06/1979, EMENT VOL-01141-02 PP-00423; RE 87193, RELATOR(A): MIN. SOARES MUNOZ, PRIMEIRA TURMA, JULGADO EM 26/09/1978, DJ 16-10-1978 PP-08022 EMENT VOL-01111-02 PP-00605 RTJ VOL-00090-01 PP-00229; RE 93210, RELATOR(A): MIN. RAFAEL MAYER, PRIMEIRA TURMA, JULGADO EM 09/06/1981, DJ 03-07-1981 PP-06650 EMENT VOL-01219-03 PP-00836.

6. O ARMADOR RECEBE DO CONTRIBUINTE OS VALORES RELATIVOS AO FRETE E AO ADICIONAL AO FRETE PARA RENOVAÇÃO DA MARINHA MERCANTE - AFRMM, FICANDO RESPONSÁVEL PELO REPASSE DA EXAÇÃO AO FISCO NA

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CONDIÇÃO DE FIEL DEPOSITÁRIO DA QUANTIA RECEBIDA, POR ISSO QUE NÃO É O CONTRIBUINTE DO TRIBUTO, CONFORME A REDAÇÃO DOS ARTIGOS 3º E 15º, DO DECRETO-LEI Nº 1.142/70, MANTIDO PELO DECRETO-LEI Nº 1.801/80. 7. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO. (RESP 1012494 / SP RECURSO ESPECIAL 2007/0283101-1. DATA DA PUBLICAÇÃO/FONTE DJE 18/11/2010).

Denota-se que a legislação prevê que a remessa de mercadorias para a Zona Franca de Manaus equiparasse a exportação brasileira para o exterior. Por decorrência lógica, é possível fazer uma vinculação do caso em análise com o disposto no art. 155, X, “a” da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 e com o art. 3º da Lei Complementar nº 87/96, com o que não é devido tributo nestas operações, *in verbis*:

### CR/88

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

X - não incidirá:

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;

### LC 87/96

Art. 3º. O imposto não incide sobre:

(...)

II. operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semielaborados, ou serviços;

(...)

Parágrafo único. Equipara-se às operações de que trata o inciso II a saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada a:

I. - empresa comercial exportadora, inclusive tradings ou outro estabelecimento da mesma empresa;

II. - armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro.

Sendo equiparada a exportação, e, portanto, imune, é permitido à Impugnante o direito de manutenção dos respectivos créditos provenientes das operações antecedentes, conforme inteligência dos artigos 155, §2º, inciso X, alínea “a” da CR/88 e 21, §2º, da Lei Complementar nº 87/96.

Art. 21.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

§ 2º Não se estornam créditos referentes a mercadorias e serviços que venham a ser objeto de operações ou prestações destinadas ao exterior ou de operações com o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos.

Ressalta-se que o esse entendimento deve ser estendido para o diferimento, não sendo aplicadas as hipóteses do art. 15, inciso I do RICMS/02.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar improcedente o lançamento. Vencidos os Conselheiros Marco Túlio da Silva (Relator) e Ronildo Liberato de Moraes Fernandes, que o julgavam parcialmente procedente, para excluir a multa isolada por inaplicável à espécie. Designado relator o Conselheiro Marcelo Nogueira de Moraes (Revisor). Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. João Manoel Martins Vieira Rolla e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Conforme art. 163, § 2º do RPTA, esta decisão estará sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.

**Sala das Sessões, 11 de junho de 2015.**

**Antônio César Ribeiro**  
**Presidente**

**Marcelo Nogueira de Moraes**  
**Relator designado**

GR/T

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

---

Acórdão:	21.884/15/1 <sup>a</sup>	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000245681-11	
Impugnação:	40.010137505-51	
Impugnante:	FCA Fiat Chrysler Automóveis Brasil Ltda. IE: 067123354.07-84	
Proc. S. Passivo:	Rodolfo de Lima Gropen/Outro(s)	
Origem:	DF/Betim	

---

Voto proferido pelo Conselheiro Marco Túlio da Silva, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

A autuação versa sobre a constatação, no período de janeiro a dezembro de 2009, de apropriação indevida de créditos de ICMS provenientes da aquisição de mercadorias (peças e acessórios automotivos) que posteriormente foram comercializadas ao abrigo de isenção, com destino à Zona Franca de Manaus (ZFM).

A operação praticada pela Autuada é isenta, nos termos do Item 50 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02 e do art. 71, inciso I do citado diploma legal, exige o estorno dos créditos referentes à entrada, quando a mercadoria sair do estabelecimento ao abrigo de isenção ou não incidência.

Além disso, como parte das mercadorias enviadas à Zona Franca de Manaus entrou no estabelecimento da Autuada ao abrigo do diferimento previsto nos arts. 1º e 3º do Regime Especial nº 45.000001019-66, procedeu-se ao seu encerramento, com fulcro no art. 12, inciso I do RICMS/02 c/c art. 20 do próprio regime especial, exigindo-se o tributo correspondente.

Exigências, em ambos os casos, do ICMS e Multa de Revalidação do art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, para o aproveitamento indevido de crédito, a Multa Isolada do art. 55, inciso XXVI da citada lei.

A decisão majoritária, foi pela improcedência do lançamento, por ter sido equiparada a saída para Zona Franca de Manaus com a exportação, entretanto não coaduno com os fundamentos utilizados na decisão, pelas razões descritas a seguir.

Como o período deste Auto de Infração compreende janeiro a dezembro de 2009, é necessário inicialmente tratar da decadência.

A Autuada pleiteou que seja considerado decaído o direito de lançar, sendo aplicável o disposto no § 4º do art.150 do Código Tributário Nacional – CTN, para os fatos geradores ocorridos no período mencionado.

Conforme estabelece o citado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, e,  
21.884/15/1<sup>a</sup>

expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

No entanto, constitui regra geral que, ao lançamento de ofício, aplica-se a regra prevista no art. 173, inciso I do CTN, que estabelece que a contagem do prazo de 5 (cinco) anos inicia-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, de forma que no caso dos autos não haveria qualquer período atingido pelo instituto da decadência. Diversos são os precedentes no Conselho de Contribuintes com no Superior Tribunal de Justiça.

Quanto ao mérito propriamente dito a Autuada alega que a constitucionalização dos incentivos e benefícios fiscais concedidos à ZFM, ocorrida por meio do art. 40 do ADCT, teria equiparado as operações de saída para lá destinadas às operações de exportação, nos termos do art. 4º do Decreto-Lei nº 288/67, com conseqüente alcance pela imunidade tributária e manutenção integral do crédito tributário.

Aduz ainda que a ZFM não pode ser alcançada pelos convênios celebrados com base na Lei Complementar nº 24/75, não sendo dado aos Estados restringir os créditos de ICMS nas operações que destinem mercadorias à citada zona franca.

De plano deve ser destacado que não se incluem entre as competências do CC/MG a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo em vigor, nos termos do art. 182, inciso I da Lei nº 6.763/75:

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

O Convênio ICMS nº 65/88, em sua Cláusula primeira, não deixa dúvidas de que as saídas de produtos industrializados para a ZFM são operações isentas, o que as vincula ao tratamento tributário previsto na legislação para tal modalidade:

**Convênio ICMS nº 65/88**

**Cláusula primeira.** Ficam isentas do imposto às saídas de produtos industrializados de origem nacional para comercialização ou industrialização na Zona Franca de Manaus, desde que o estabelecimento destinatário tenha domicílio no Município de Manaus. (Grifou-se)

O item 50 do Anexo I do RICMS/02 internaliza tal isenção na legislação tributária mineira:

50. Saída de produto industrializado de origem nacional, observadas as condições estabelecidas nos artigos 268 a 281 da Parte 1 do Anexo IX, com destino a estabelecimento de contribuinte do imposto localizado nos seguintes Municípios:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O art. 71, inciso I do RICMS/02 é claro ao exigir o estorno do crédito sempre que a mercadoria for objeto de saída subsequente isenta ou não tributada:

**Art. 71.** O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrados no estabelecimento:

I - vierem a ser objeto de operação subsequente não tributada ou isenta, observado o disposto no § 3º deste artigo e no artigo 74 deste Regulamento;

O art. 269 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02, que reproduz a Cláusula Terceira do Convênio ICMS nº 65/88, garante a manutenção do crédito relativo à entrada de matéria-prima, material secundário e de embalagem empregados na fabricação dos produtos enviados à ZFM, sendo que o inciso II exige, a *contrario sensu*, para apropriação do crédito, que o estabelecimento remetente seja o fabricante das mercadorias:

### RICMS/02

Art. 269 - Não será exigido o estorno do crédito relativo à entrada de matéria-prima, material secundário e de embalagem empregados na fabricação dos produtos cuja saída se der com destino a estabelecimento de contribuinte do imposto localizado nos Municípios de Manaus, Rio Preto da Eva e Presidente Figueiredo, no Estado do Amazonas, salvo se:

(...)

II - o remetente for estabelecimento comercial ou diferente do fabricante.

### Convênio ICMS nº 65/88

Cláusula terceira. Fica assegurado ao estabelecimento industrial que promover a saída mencionada na cláusula primeira a manutenção dos créditos relativos às matérias primas, materiais secundários e materiais de embalagens utilizados na produção dos bens objeto daquela isenção.

Constata-se que o termo utilizado é “estabelecimento industrial”, de forma que o acordo entre os Estados limita-se a permitir a manutenção do crédito pelo estabelecimento fabril e somente quando for ele próprio o remetente do produto industrializado com destino à ZFM.

Importante salientar que a ADI nº 310 do STF, citada pela Autuada como jurisprudência em sua peça de defesa, não tem por objeto o Convênio ICMS nº 65/88, como se sugere.

Como bem salienta a Fiscalização, as normas objeto de tal ADI são os Convênios ICMS nºs 01/90, 02/90 e 09/90, que buscavam alterar o conteúdo do Convênio ICMS nº 65/88, para excluir isenções nele previstas e revogar sua Cláusula

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Terceira, justamente a norma que garante ao industrial fabricante a manutenção dos créditos relativos à matéria-prima, material secundário e de embalagem nas remessas de mercadorias por ele industrializadas para a ZFM:

**Convênio ICMS 01/90** - Exclui o açúcar de cana da isenção prevista no "caput" da cláusula primeira do Convênio ICM 65/88;

**Convênio ICMS 02/90** - Revoga isenção concedida pelo Convênio ICM 65/88 e fixa níveis de tributação na remessa de produtos industrializados semi-elaborados para o município de Manaus;

**Convênio ICMS 06/90** - Revoga a cláusula terceira do Convênio ICM 65/88, de 06.12.88.

A pretendida equiparação da remessa para Zona Franca de Manaus a uma exportação, dando-lhe os efeitos da imunidade que alcança a última, não é albergada pela legislação, que conforme discorrido, prevê a isenção para as operações interestaduais, nos termos acordados pelas Unidades Federadas no Convênio ICMS n.º 65/88.

Considerando que o Convênio ICMS n.º 65/88 e a legislação tributária mineira estão em plena vigência, sendo certa a exigência de estorno do crédito nas saídas objeto da presente da autuação, não cabe ao CC/MG negar-lhes aplicação, devendo os argumentos de defesa ser afastados.

A Autuada afirma que ao exigir que o estabelecimento industrial seja o fabricante da mercadoria, o art. 269, inciso II do Anexo IX do RICMS/02 amplia indevidamente o alcance da norma contida na Cláusula Terceira do Convênio ICMS n.º 65/88, que fala apenas em "estabelecimento industrial".

A Cláusula Terceira do Convênio ICMS n.º 65/88, ao assegurar ao estabelecimento industrial que promover a saída para a ZFM, a manutenção dos créditos relativos às matérias-primas, materiais secundários e materiais de embalagens utilizados na produção do bem, não deixa dúvidas de que está se referindo ao industrial fabricante e não a qualquer outro, pois somente aquele que fabrica adquire tais bens, que são utilizados no processo de industrialização do produto a ser comercializado.

Quem adquire a mercadoria e depois a revende para a ZFM, seja uma empresa comercial ou industrial, em momento algum promoverá entradas de matérias-primas, materiais secundários ou materiais de embalagens dos quais se creditar. Tal constatação afasta, por questão de lógica, o entendimento apresentado pela Autuada, no sentido de que tal Cláusula Terceira se referiria a qualquer industrial, fabricante ou não das mercadorias.

Não há que se falar em alargamento de conceitos por parte da legislação mineira. A exigência, para efeito de aproveitamento de crédito, de que aquele que promove a saída com destino à ZFM seja o próprio fabricante, é norma já contida no próprio convênio.

Desse modo, sem razão a defesa.

A Autuada alega que parte das peças que recebe é repassada a concessionários situados na ZFM e a outra parcela é acondicionada em embalagens de apresentação (e não de mero acondicionamento), para ser vendida à ZFM, numa típica atividade de caráter industrial. Entende que o fato de apenas no segundo caso ocorrerem operações de caráter industrial não lhe retira o direito ao crédito integral pelas entradas, na medida em que o art. 8º do RIPI não exige, para configurar o estabelecimento industrial, exclusividade de operações com esse caráter.

Salienta que o art. 222, § 3º do RICMS/02, ao restringir a industrialização às hipóteses de montagem ou transformação, limita de forma indevida o conceito de industrialização contido nos arts. 4º e 8º do RIPI.

O art. 222, inciso II do RICMS/02 define industrialização como *“qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoe para o consumo, observado o disposto nos §§ 1º e 3º deste artigo”*.

O § 3º do mesmo dispositivo define o “industrial fabricante”, conceito ora em discussão, remetendo o intérprete às alíneas “a” e “c” do inciso II do citado dispositivo:

Art. 222. Para os efeitos de aplicação da legislação do imposto:

(...)

II - industrialização é qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoe para o consumo, observado o disposto nos §§ 1º a 3º deste artigo, tais como:

**a) a que, exercida sobre matéria-prima ou produto intermediário, importe em obtenção de espécie nova (transformação);**

b) a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

**c) a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e da qual resulte um novo produto ou unidade autônoma (montagem);**

d) a que importe em alterar a apresentação do produto pela colocação de embalagem, ainda que em substituição à original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte de mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento);

e) a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou reacondicionamento);

(...)

§ 3º Considera-se industrial fabricante aquele que realiza, em seu próprio estabelecimento, as operações referidas nas alíneas "a" e "c" do inciso II do caput deste artigo.

(Grifou-se)

Basta a leitura do texto legal para se deprender que apenas aquele que realiza industrialização nas modalidades transformação e montagem é considerado industrial fabricante.

Conseqüentemente, somente o contribuinte que pratica estas duas modalidades de industrialização tem direito ao aproveitamento do crédito referente à entrada de matéria-prima, material secundário e de embalagem, em relação às mercadorias posteriormente destinadas à ZFM.

A própria Autuada admite em sua peça de defesa que pratica dois tipos de operação com destino à ZFM:

- recebimento e posterior venda de peças e acessórios, sem qualquer modificação, a seus concessionários situados na ZFM: tais operações não geram direito ao crédito na medida em que não houve qualquer industrialização da mercadoria, atuando a Autuada neste momento como mero estabelecimento comercial;

- recebimento de peças que são colocadas em novas embalagens de apresentação para serem vendidas à ZFM: operação de industrialização na modalidade "acondicionamento e reacondicionamento", prevista na alínea "d" do inciso II do art. 222, supra. Não geram direito ao crédito de ICMS pelas entradas de matéria-prima, material secundário e de embalagem, pois não é uma das atividades prevista em lei como caracterizadora do industrial fabricante.

Desse modo, nenhuma das duas atividades praticadas pela Autuada gera direito ao aproveitamento de qualquer valor a título de crédito no que tange às mercadorias remetidas para a ZFM, restando correto o entendimento do Fisco.

Lado outro, o conceito de industrialização contido no RIPI, assim como todo o arcabouço normativo contido em tal instrumento regulamentar aplica-se, tão somente, na cobrança do Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), de competência da União.

De forma alguma as normas ali contidas se prestam a alterar conceitos afetos ao ICMS, mormente o de industrial fabricante, previsto no art. 222, § 3º do RICMS/02. Por conseguinte, essas normas não produzem efeitos sobre o crédito de ICMS, devendo ser afastado o argumento apresentado.

No que tange ao diferimento, a Autuada questiona seu encerramento nas saídas para a ZFM. Aduz que caso fosse obrigada a se debitar do ICMS diferido, efetuando seu recolhimento, restaria assegurado também o direito ao crédito correspondente, tornando a exigência do ICMS diferido completamente inútil, nos termos do art. 15, inciso I, § 2º, inciso II do RICMS/02:

Art. 15 - O adquirente ou o destinatário da mercadoria deverão recolher o imposto diferido,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

inclusive o relativo ao serviço de transporte, em documento de arrecadação distinto, sem direito ao aproveitamento do valor correspondente como crédito do imposto, nas hipóteses de:

I - a mercadoria, adquirida ou recebida para comercialização ou emprego em processo de industrialização, ser objeto de operação posterior isenta ou não tributada pelo imposto, no mesmo estado ou após industrialização, ressalvado o disposto no § 2º deste artigo;

(...)

§ 2º - Na hipótese do inciso I do *caput* deste artigo, é dispensado o recolhimento:

(...)

II - quando for assegurado o direito à manutenção do crédito do imposto pela entrada da mercadoria, observado o disposto no parágrafo seguinte.

Ressalte-se que o diferimento não é um benefício fiscal e sim uma técnica de tributação. Sua utilização não retira as operações do campo da incidência do imposto, apenas transferindo para uma etapa futura da cadeia de circulação a exigência do tributo incidente sobre a operação diferida.

Diferir significa, simplesmente, transferir a responsabilidade pelo recolhimento de um tributo a outro contribuinte, em um momento de tributação futuro na cadeia de circulação. Se por algum motivo deixa de existir essa operação tributada no futuro (por exemplo, isenção na venda para Zona Franca de Manaus), encerra-se a fase do diferimento e, conseqüentemente, exige-se o tributo devido.

O Regime Especial nº 45.000001019-66, que reformulou o Regime Especial nº 16.000012976-91 (CD-R de fls. 20), diferiu o pagamento do imposto incidente na entrada de produtos adquiridos do exterior ou do mercado interno pela Autuada, a serem utilizados na fabricação de veículos, para o momento da saída do produto acabado ou da própria mercadoria importada:

**REGIME ESPECIAL/PTA Nº:** 45.000001019-66  
(antigo nº16.000012976-91)

CONTRIBUINTE: FIAT AUTOMÓVEIS S/A

REGIME ESPECIAL. Protocolo de Intenções. Diferimento do ICMS na importação e em decorrência de aquisições internas de mercadorias; obrigações acessórias.

CAPÍTULO I

DO DIFERIMENTO DO ICMS NA IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS

Art. 1º Fica diferido o pagamento do ICMS incidente sobre a entrada de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, compreendendo partes, peças e componentes, de

veículos, caminhões, utilitários e partes, peças e componentes de reposição, relacionados nos Anexos I e II deste Regime, em decorrência de importação do exterior, **para o momento da saída do produto acabado ou posterior comercialização da própria mercadoria importada, em operação subsequente** praticada pelos estabelecimentos do Contribuinte identificados em epígrafe, doravante denominados FIAT, observado o seguinte:

(...)

Art. 3º Fica diferido o pagamento do ICMS devido nas saídas de mercadorias destinadas aos estabelecimentos da FIAT, **para o momento da saída do produto acabado ou da saída para comercialização**, da seguinte forma:

(Grifou-se)

Além disso, o art. 20 desse mesmo regime especial prevê o encerramento do diferimento quando ocorrer qualquer uma das situações previstas no art. 12 do RICMS/02:

**Regime Especial:** nº 45.000001019-66

Art. 20. Encerra-se o diferimento, quando ocorrer qualquer uma das situações previstas no art. 12 do RICMS, exceto a hipótese de mercadoria que tiver por fim a imobilização.

O art. 12, inciso I do RICMS/02 determina o encerramento do diferimento nas saídas isentas de mercadorias recebidas ao abrigo do diferimento:

RICMS/02

Art. 12. Encerra-se o diferimento quando:

I - a operação com a mercadoria recebida com o imposto diferido, ou com outra dela resultante, promovida pelo adquirente ou destinatário daquela, não estiver alcançada pelo diferimento, for isenta ou não for tributada;

O já transcrito art. 15, *caput* do RICMS/02 é claro ao determinar o recolhimento do imposto decorrente do encerramento do diferimento em guia separada, afastando qualquer hipótese de compensação com eventuais créditos do imposto. E diferente não poderia ser: como já dito, o imposto diferido, ora exigido, refere-se à operação de saída do remetente da mercadoria para a Autuada (e não às operações próprias desta última), não podendo, por óbvio, ser compensado os créditos de sua escrita fiscal.

No que tange à multa isolada, a Fiscalização, às fls. 163/167, afirma que o CC/MG, ao julgar matéria idêntica à do presente feito, considerou procedente tanto a exigência da Multa Isolada do art. 55, inciso XIII, “b” (Acórdão nº 21.364/13/1ª), quando a Multa Isolada do art. 55, inciso XXVI (Acórdão nº 20.557/12/3ª), ambos da Lei nº 6.763/75.

Observe-se a capitulação legal das duas penalidades em comento:

**Art. 55.** As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

XIII - por utilizar indevidamente crédito fiscal relativo a:

(...)

b) operação ou prestação subsequente, com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante, beneficiada com a isenção ou não-incidência - 50% (cinquenta por cento) do valor da prestação ou da operação;

(...)

XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado; (Grifou-se)

A Fiscalização, baseando-se o art. 112, inciso IV do CTN (interpretação mais favorável ao acusado), entendeu possível a aplicação de qualquer uma das duas penalidades, razão pela qual optou pela do art. 55, inciso XXVI, que representa, em valores, uma exigência cerca de 16 vezes menor (vide tabela de fls. 166):

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

(...)

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

No entanto, cotejando a situação fática dos autos – estorno de crédito de ICMS apropriado indevidamente em razão de saída posterior ao abrigo da isenção – com a descrição de ambas as penalidades, não há dúvidas de que a Penalidade Isolada exigível é o art. 55, inciso XIII, alínea “b”, na medida em que ela descreve *ipsis litteris*, a conduta praticada pela Autuada.

Ademais, a Multa Isolada do art. 55, inciso XXVI expressamente exclui sua aplicação às situações anteriores, tratando-se de norma com caráter residual, somente aplicável ao aproveitamento indevido de crédito não contemplado nos demais incisos do art. 55 que cuidam desta matéria.

Saliente-se que o art. 112, inciso IV do CTN é aplicável somente quando há dúvida razoável em relação à natureza ou graduação da penalidade aplicável, desde que se esteja diante de duas ou mais opções, todas juridicamente válidas. Em outras palavras, opta-se pela penalidade menos onerosa, quando há duas ou mais possibilidades igualmente válidas de penalização, o que não é a hipótese dos autos, onde o fato se amolda perfeitamente a uma das condutas previstas na legislação.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Dessa forma, entende-se que a Multa Isolada do art. 55, inciso XXVI deve ser excluída, por inaplicável à espécie.

A Autuada questiona a aplicação concomitante de multa de revalidação e multa isolada, pois entende que houve descumprimento apenas de obrigação principal, referente ao recolhimento do tributo devido.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) do valor do tributo não recolhido, prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS efetuado pela Autuada.

Já a multa capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada lei (Multa Isolada), não obstante sua inadequação à situação fática, foi exigida por descumprimento de obrigação acessória, qual seja, apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária.

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e a outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

Em suma, enquanto a multa de revalidação decorre do não pagamento do tributo a tempo e modo (obrigação principal), a multa isolada decorre do não cumprimento de uma obrigação acessória.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada já obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

**EMENTA:** DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 - MEIO DE COERÇÃO - REPRESSÃO À SONEGAÇÃO - CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

**APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 - COMARCA DE SETE LAGOAS - APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS - APELADO(A)(S): CASA MARIANO LTDA. - RELATORA: EXM<sup>a</sup>. SR<sup>a</sup>. DES<sup>a</sup>. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.**

Não há qualquer ilegalidade da aplicação concomitante de multa de revalidação e multa isolada, quando ambas estão previstas e delimitadas na legislação tributária, restando sem razão a Autuada em seu argumento.

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Assim, em função de todo o exposto, julgo pela procedência parcial do lançamento, para excluir a Multa Isolada do art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, por inaplicável à espécie.

**Sala das Sessões, 11 de junho de 2015.**

**Marco Túlio da Silva  
Conselheiro**

CC/MIG